

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
YEDİNCİ DAİRE	2003	381	2001	827	06/02/2003

KARAR METNİ

OLAYDA, KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİNDEN YARARLANABİLMEK İÇİN GEREKLİ YASAL DEFTERLERE KAYIT KOŞULU GERÇEKLEŞMİŞ KABUL EDİLEMeyeCEĞİNDEN, MAHKEMEYE İBRAZ EDİLEN FATURALARIN, GERÇEK MAHİYETE UYGUNLUKLARI KANITLANMIŞ OLSA DAHİ, İNDİRİM HAKKI VERMELERİNİN OLANAKLI OLMADIĞI HK.<

Temyiz İsteminde Bulunan : ... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : ... Anonim Şirketi

İstem Özet i : 1997 yılına ait defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı Şirket adına indirimleri kabul edilmeyerek salınan katma değer vergisine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği, davacı Şirket tarafından ibraz edilen asliye hukuk mahkemesi kararı ile bilirkişi raporu karşısında, olayda mücbir sebep halinin varlığının kabulünün icap ettiği, bu durumda, indirimlerin kabul edilmeyeceği belirtilerek katma değer vergisi salınmasının vergi inceleme raporunda önerilmesi üzerine davacı Şirket adına dava konusu tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı; Mahkemelerince ara kararı ile istenilmesi üzerine, davacı Şirket tarafından bir kısım belgelerin ibraz edildiği, ibraz edilen belgeler üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporun Mahkemelerince de uygun görüldüğü gerekçesiyle, bilirkişi raporundaki miktarlar esas alınarak vergi tarh işleminin kısmen iptali; kısmen de davanın reddi yolundaki ... Vergi Mahkemesinin ... gün ... sayılı kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının; vergi inceleme raporu uyarınca yapılan tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi Nurdane Topuz'un Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Emel Cengiz'in Düşüncesi: Davacı şirkete ait defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilememesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek salınan katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle açılan davayı kısmen kabul eden mahkeme kararı temyiz edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinin 1/a bendi ve aynı kanunun 34 üncü maddesinin 1'inci bendine göre, katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, indirim konusu yapılacak verginin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir.

Olayda, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesi nedeniyle vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak saptanması olanağı ortadan kalkmış olduğundan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesi hükmüne göre resen takdir sebebinin varlığının kabulü zorunludur.

Ancak, defter ve belgelerin ibraz edilememiş bulunması, 213 sayılı Kanunun 30'uncu maddesindeki ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırıcı hukuki bir neden olarak düşünülemez. Zira, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesine göre Vergi Kanunlarının uygulanması bakımından vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini her türlü delille ispat edebilecek olan yükümlülerin emtia alımına ilişkin belgelerin mevcudiyetini ispat olanağına sahip bulunması, iktisadi, ticari ve teknik icaplara da uygun bulunmaktadır. Bu durumda, ispat külfeti kendisine düşen yükümlüler tarafından ibraz edilebilen fatura ve benzeri belgelerin, vergi dairesi müdürlüğünün de bilgisine sunulması suretiyle söz konusu faturaların gerçekten alış yaptığı emtialara ait alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenmesi gereken verginin tespiti gerekmektedir.

Olayda, davacı tarafından vergi mahkemesine ibraz edilen defter ve belgelerin incelemeye yeterli olduğu, belgelerde yazılı mal ve hizmet alışlarının iş ve işletmeyle ilgili bulunduğu, katma değer vergilerinin teslim bedellerinden ayrı gösterildiği, belgelerin kanuni defterlere kayıtlı olduğu tespit edilmiş ise de, söz konusu belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olup olmadığının tespitinin bu türlü bir inceleme ile mümkün olamaması karşısında, indirim konusu yapılan söz konusu faturadan vergi dairesi müdürlüğünün de haberdar edilmesi suretiyle gerçek alış faturalar olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenmesi gereken verginin tespiti yoluna gidilmesi suretiyle bir karar verilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, vergi mahkemesince, yukarıda sözü edilen araştırma tamamlandıktan sonra varılacak sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden, temyize konu kararın bu kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, vergi dairesi temyiz isteminin kabulüyle, mahkeme kararının bu kısmının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü:

Temyiz başvurusu; işçi ayaklanması sonucu defter ve belgelerinin zayi olduğundan bahisle, 1997 yılı defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı Şirket adına, inceleme raporuna dayanılarak, ilgili dönem beyannamelerinde indirim konusu edilen katma değer vergilerinin indiriminin kabul edilmemesi suretiyle katma değer vergisi tarh edilmesi yolunda tesis edilen işlemi kısmen iptal eden, kısmen de davayı reddeden vergi mahkemesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulması istemine ilişkindir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34'üncü maddesi hükümlerine göre; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini, verginin anılan belgelerde ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin de tutulması mecburi olan defterlere kaydedilmesi koşuluyla indirim konusu yapılabilmesi olanaklı bulunmaktadır.

Öte yandan; Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin de belli süreler içerisinde yasanın öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 54'üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun belge ve kayıt düzeni ile ilgili maddelerinde bu amacın sağlanmasını olanaklı kılabilecek düzenlemelere yer verilmiştir.

Sözü edilen yasa maddelerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi Hukukunda "ilk görünüş ya da doğruluk karinesi" adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar. Ancak, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin "İspat" başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca; belge ve kayıtlarla tespit edilen hukuki muamelelerin gerçek durumu yansıtmıyor olması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bunu yapma külfeti de, yukarıda sözü edilen (B) fıkrasında öngörülen ilkelere göre, vergi idaresine aittir.

Vergi idaresinin kendi dışında oluşan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmesi ise, düzenlenme ve kayıt zorunluluğu getirilmesinde güdülen amacı yukarıda açıklanan, belge ve defterlerin istenildiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ve gerektiğinde, şekline ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilen hukuki muamelelerin karşı taraf nezdinde inceleme ve araştırma yapılması ile olanaklıdır. Bu amaçla, Vergi Usul Kanununun 256'ncı maddesinde mükelleflerle, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olan, gerçek ve tüzel kişilere muhafaza ettikleri her türlü defter, vesika ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz zorunluluğu getirilmiş; aynı Kanunun 134'üncü ve devamındaki maddelerde de, vergi idaresine mükellef ve mükellefle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada biçimsel doğruluk karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğunun, ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılması durumunda, bu belgelerin yapılacak veya daha önce yapılan vergilemeye esas alınması olanaklıdır.

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler ve açıklamalara göre, mükelleflerin, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter ve belgeyi, muhafaza süresi içinde, yetkili makam ve memurların istemeleri halinde ibraz etmeleri zorunludur. Ancak, Vergi Usul Kanununun 13'üncü maddesinde belirtilen mücbir sebeplerden birinin varlığının kanunen geçerli bir şekilde ispatı halinde, yükümlüden, defterlerini ibraz ederek, alış belgelerini defterlerine kaydettiğini belgelemesi beklenemeyeceğinden, inceleme elemanına veya mahkemeye ibraz edilen alış belgelerinin, mücbir sebep nedeniyle deftere kayıt koşulunun yerine getirilmiş sayılması; mücbir sebep halinin kanunen geçerli bir şekilde ispat edilememesi halinde ise, katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için aranan "gider belgelerinin yasal defterlere kaydedilmiş olması" koşulunun yerine getirilmediğinin kabulü gerekir.

Dosyanın incelenmesinden; 1997 yılına ait defter ve belgelerini kimliği belirsiz kişilerce tahrip edildiklerinden bahisle incelemeye ibraz etmeyen davacı Şirketin, inceleme elemanının durumu mücbir sebep kabul ederek vergi cezası kesilmemesini ve yalnızca tarhiyat yapılmasını önermesi üzerine, katma değer vergisi indirimlerinden hareketle yapılan tarhiyata karşı açmış olduğu davaya ait dilekçesinde, defter ve belgelerin mali kriz sebebiyle ayaklanan yaklaşık 1000 işçi tarafından tahrip olduğunu ileri sürdüğü; ... Asliye 4'üncü Hukuk Mahkemesinde açmış olduğu davada ise, bilirkişiye, tahribatın işten çıkarılan işçilerce yapılmış olabileceği açıklamasında bulunduğu; bilirkişi tarafından ise, yalnızca 27.12.1996 onay tarihli defterlerin "kullanılmaz" durumda olduğunu ve noter tasdikli bilgisayar yapıtlarının parçalandığının tespit edildiği; defterlerin okunamaz durumda olup olmadıklarına dair herhangi bir tespit olmadığı gibi, belgeler hakkında da Şirket yetkilisinin beyanı dışında bir saptamanın yapılmadığı; tahrip olduğu ileri sürülen belgelerin Ocak-Eylül/1997 aylarına ait bir bölümünün, tarhiyata karşı açılan davada, Vergi Mahkemesince, ara kararı ile istenilmesi

üzerine ibraz olunduğu ve Mahkemece de, bu belgelere dayanılarak karar verildiği anlaşılmıştır.

Görüldüğü üzere, tahrip eylemini yapanların kimlikleri hakkında Şirket yetkililerince değişik zamanlarda değişik yetkililere yapılan açıklamalar çelişkiler içermektedir. Esasen, iş yerinde defter, belge ve bilgisayarların tahribi ve, özellikle, işçi ayaklanması, kimlikleri bilinsin bilinmesin failleri hakkında emniyet yetkililerinin ve adli makamların soruşturma yapmalarını gerektiren adli vakıadır. Böyle bir vakıanın, anılan yetkililerce düzenlenen tespit tutanaklarına ve diğer belge ve kararlara geçmemiş olması olanaksızdır. Oysa, olayda, ne inceleme elemanına, ne de mahkemeye, emniyet yetkililerince veya adli makamlarca düzenlenen ve olayı, tahrip keyfiyetini ve tahribatın boyutlarını saptayan herhangi bir belge ibraz edilmiştir. Olayda, davacı Şirketin dayandığı tek belge, asliye hukuk mahkemesince tespit davasında tayin edilen bilirkişiye düzenlenen 26.8.1998 tarihli rapordur. Ancak; bu raporda, yalnızca 27.12.1996 onay tarihli defterlerin "kullanılamaz" halde oldukları yolunda tespit vardır. Yasal defterlerin kullanılamaz durumda bulunması ve noter tasdikli bilgisayar yapraklarının (çıktılarının) parçalanmış olması, bunların okunamaz durumda olduklarını da göstermez. Parçalanmış olsa dahi, parçalarından, ilgili kaydın neye ait olduğunun tespiti olanaklıdır. Ayrıca; yukarıda da söylenildiği gibi, anılan raporda, belgelerle ilgili herhangi bir saptama da yoktur. Daha açık olarak; dosyada, tahrip olayının mücbir sebep sayılabilecek koşullarda gerçekten meydana geldiğine dair inandırıcı bir kanıt mevcut değildir.

Bu durumda karşısında; katma değer vergisi indiriminden yararlanabilmek için gerekli yasal defterlere kayıt koşulu olayda gerçekleşmiş kabul edilemeyeceğinden, Mahkemeye ibraz edilen faturaların, gerçek mahiyete uygunlukları kanıtlanmış olsa dahi, indirim hakkı vermeleri olanaklı değildir. Bu yüzden; dava hakkında karar verilmesinden önce davalı Vergi Dairesi Müdürlüğüne incelenmelerinin sağlanmasına gerek görülmemiştir.

Açıklanan bu nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının ibraz edilen belgelere dayanılarak verilen temyiz konu hüküm fıkrasının bozulmasına; bozma kararı üzerine Mahkemece yeniden verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 6.2.2003 gününde esasta oybirliği, gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

(X)- AZLIK OYU

Temyiz başvurusu; işçi ayaklanması sonucu defter ve belgelerinin zayi olduğundan bahisle, 1997 yılı defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı Şirket adına, inceleme raporuna dayanılarak, ilgili dönem beyannamelerinde indirim konusu edilen katma değer vergilerinin indiriminin kabul edilmemesi suretiyle katma değer vergisi tarh edilmesi yolunda tesis edilen işlemi kısmen iptal eden, kısmen de davayı reddeden vergi mahkemesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulması istemine ilişkindir.

Dosya içeriğinden, davacı tarafından açılan tespit davasında bilirkişi raporu ile 1997 yılı defterlerinin kullanılamaz duruma geldiğinin saptanması nedeniyle vergi inceleme elemanınca olayda mücbir sebebin varlığı kabul edildiğine göre, davacının sonradan temin ederek Mahkemeye ibraz ettiği belgelerin dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak davada, Mahkemece, biçimsel kurallara uygun ve gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadıklarının saptanması amacıyla, kendisine sunulan belgeler üzerinde davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına olanak sağlanması ve idarece yapılacak bu incelemenin sonucu alındıktan sonra uyuşmazlığın karara bağlanması gerektiğinden; dava hakkında bu yapılmadan hüküm tesisinde isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, vergi mahkemesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bu gerekçeyle bozulması gerektiği görüşü ile verilen karara karşıyız.

DAN-KAR-DER ; SAYI:2

BŞ/ŞGK